



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10976.000670/2009-07
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-007.676 – 2ª Turma
Sessão de 26 de março de 2019
Matéria CSP - SALÁRIO INDIRETO - BOLSAS DE ESTUDO NÍVEL SUPERIOR - RETROATIVIDADE BENIGNA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado GOOD LIFE SAÚDE S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 28/10/2009

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO EDUCAÇÃO. EMPREGADOS E DIRIGENTES. CURSOS DE NÍVEL SUPERIOR. ISENÇÃO. POSSIBILIDADE.

A qualificação e capacitação profissional não se restringem a cursos oferecidos em nível de educação básica, podendo estender-se a cursos de graduação ou pós-graduação.

OBRIGAÇÃO PREVIDENCIÁRIA ACESSÓRIA VINCULADA A OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. OMISSÃO DE FATOS GERADORES EM GFIP.

Tendo as questões relacionadas à incidência dos tributos sido decididas nos lançamentos das obrigações principais, o Auto de Infração pela omissão de fatos geradores em GFIP segue a mesma sorte.

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVETIDA NA LEI Nº 11.941/2009. PORTARIA PGFN/RFB Nº 14 DE 04 DE DEZEMBRO DE 2009. SÚMULA CARF Nº 119

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, antes de tudo, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta.

O cálculo da penalidade deve ser efetuado em conformidade com a Súmula CARF nº 119, se mais benéfico para o sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial, para aplicação da Súmula CARF nº 119, vencida a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (relatora), que lhe deu provimento integral. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho - Redator Designado

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício), Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração (obrigação acessória), DEBCAD 37.238.424-2, totalizando R\$ 159.501,60 e consolidada em 28/10/2009, por a empresa ter apresentado Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, referentes ao período de apuração de 01/2005 a 12/2005.

Ressalte-se que o processo está apensado ao principal 10976.000684/2009-12.

A autuada apresentou impugnação, tendo a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte/MG julgado a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário.

Apresentado Recurso Voluntário pela autuada, os autos foram encaminhados ao CARF para julgamento do mesmo. Em sessão plenária de 24/01/2013, foi dado provimento parcial ao Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº **2803-002.011** (efls. 98/107) com o seguinte resultado: *“Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do(a) relator(a), para que as verbas referentes aos pagamentos à educação superior (graduação e pósgraduação) sejam excluídas da presente autuação e, após, que seja efetuado o cálculo da multa de acordo com o art. 32-A,*

I, da lei 8.212/91, na redação dada pela lei 11.941/09, e comparado aos valores que constam do presente auto, para que seja aplicado o mais benéfico à recorrente. A comparação dar-se-á no momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte e, na inexistência destes, no momento do ajuizamento da execução fiscal, conforme art.2º. da portaria conjunta RFB/PGFN no. 14, de 04.12.2009.” O acórdão encontra se assim ementado:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 28/10/2009

BOLSAS DE ESTUDO DE GRADUAÇÃO E PÓS-GRADUAÇÃO. BASE DE CÁLCULO.INAPLICABILIDADE

O pagamento de bolsas de estudo de graduação e pós-graduação a todos os empregados e dirigentes, enquadra-se na exceção legal prevista na alínea “t” do § 9º do art. 28 da lei 8.212/91, não se constituindo em salário de contribuição.

LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INFRAÇÃO. GFIP. APRESENTAÇÃO COM INFORMAÇÕES INEXATAS, INCOMPLETAS OU OMISSAS.

Apresentar a empresa GFIP com informações inexatas, incompletas ou omissas, constitui infração à legislação previdenciária.

MULTA APLICÁVEL. LEI SUPERVENIENTE MAIS BENÉFICA. APLICABILIDADE

O artigo 32 da lei 8.212/91 foi alterado pela lei 11.941/09, traduzindo penalidade, em tese, mais benéfica ao contribuinte, a qual deve ser aplicada, consoante art. 106, II “c”, do CTN, se mais favorável. Deve ser efetuado o cálculo da multa de acordo com o art. 32-A, I, da lei 8.212/91, na redação dada pela lei 11.941/09, e comparado aos valores que constam do presente auto, para que seja aplicado o mais benéfico à recorrente.

Recurso Voluntário Provido em Parte

O processo foi encaminhado para ciência da Fazenda Nacional, em 24/07/2013 (fl. 1.108 do processo principal 10976.000684/2009-12) para cientificação em até 30 dias, nos termos da Portaria MF nº 527/2010. A Fazenda Nacional interpôs tempestivamente, em 03/09/2013, Recurso Especial (efls. 108/123).

Em seu recurso visa a reforma do acórdão recorrido em relação ao cálculo da multa e quanto à incidência de contribuições previdenciárias sobre verbas relativas ao custeio de ensino superior.

Vejamos trechos da argumentação pela aplicabilidade do Art. 35-A da lei 8.212/91:

[...]

Nessa linha, constata-se que antes das inovações da MP nº 449/2008, atualmente convertida na Lei nº 11.941/2009, o lançamento do principal era realizado separadamente, em NFLD, incidindo a multa de mora prevista no artigo 35, II da Lei nº 8.212/91, além da lavratura do auto de infração, com base no artigo 32 da Lei nº 8.212/91 (multa isolada).

Com o advento da MP nº 449/2008, instituiu-se uma nova sistemática de constituição dos créditos tributários, o que torna essencial a análise de pelo menos dois dispositivos: artigo 32-A e artigo 35-A, ambos da Lei nº 8.212/91.

[...]

Trata-se de preceito normativo destinado unicamente a penalizar o contribuinte que deixa de informar em GFIP dados relacionados a fatos geradores de contribuições previdenciárias, nos termos do art. 32, inciso IV, da Lei nº 8.212/91.

O atual regramento não criou maiores inovações aos preceitos do antigo art. 32 da Lei nº 8.212/91, exceto no que tange ao percentual máximo da multa que, agora, passou a ser de 20% (vinte por cento). Assim, a infração antes penalizada por meio do art. 32, passou a ser enquadrada no art. 32-A, com a multa reduzida.

[...]

Concluindo sua argumentação, a PGFN expõe que o cálculo da multa deve seguir a comparação entre os seguintes valores para aferição da multa mais benéfica:

a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

E, entendendo a representante da Fazenda Nacional, que foi a forma seguida no lançamento em tela, defende a manutenção do auto de infração.

No que tange a incidência de contribuições previdenciárias sobre valores pagos em forma de bolsa de estudos em curso superior aos empregados, a recorrente defende que tais valores deveriam integrar o salário-de-contribuição.

Alega o previsto no art. 28 da Lei nº 8.212/91, onde para o segurado empregado, todos os rendimentos destinados a retribuir o trabalho, incluso os ganhos habituais sob a forma de utilidades, devem ser entendidos como salário-de-contribuição.

Traz ainda a exceção a compor o salário-de-contribuição, expressa no parágrafo 9º, do mesmo art. 28 da Lei nº 8.212/91:

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

[...]

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo;"

(Com os grifos do original.)

Alega ainda que cursos de graduação e de pós-graduação não estariam elencados no disposto no parágrafo 9º acima e que, assim, deveriam compor o salário-de-contribuição, por se constituírem em ganhos habituais ofertados sob a forma de utilidades.

Finaliza sua argumentação nesse quesito, alegando pela literalidade dos dispositivos legais que caracterizam os ganhos em tela como integrantes do salário-de-contribuição, citando o art. 195, parágrafo 11 da Constituição Federal, vejamos:

A prova mais robusta de que a verba para efeito previdenciário não coincide com a verba para incidência de direitos trabalhistas, é fornecida pela própria Constituição Federal. Conforme o art. 195, § 11 da Carta Magna, os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. Desse modo, pela singela leitura do texto constitucional é possível afirmar que para efeitos previdenciários foi alargado o conceito de salário.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme o Despacho s/nº, da 3ª Câmara, de 30/11/2016 (efls. 168/172), levando-se em consideração como paradigmas o Acórdão nº 2401-002.472 e o Acórdão nº 2302-01.177.

A recorrente, em suas alegações finais, requer que o recurso seja conhecido e provido, reformando-se o acórdão recorrido, para a manutenção integral do lançamento.

Cientificado do Acórdão nº 2803-002.011, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Despacho de Admissibilidade admitindo o RESP da PGFN, em 18/01/2017 (efl. 1.159 do processo principal 10976.000684/2009-12), o contribuinte apresentou contrarrazões (efls. 180/191) em 06/02/2017, portanto, intempestivamente, conforme carimbo de protocolo (efl. 154).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora.

Pressupostos de Admissibilidade

O Recurso Especial interposto é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, conforme despacho de Admissibilidade, fls. 168. Não havendo qualquer questionamento acerca do conhecimento e concordando com os termos do despacho proferido, passo a apreciar o mérito da questão. Destaca-se, apenas, que por serem intempestivas as contrarrazões as mesmas não serão apreciadas.

Do mérito

Cinge-se a controvérsia às penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, quando mais benéfica ao sujeito passivo, bem como, em relação ao mérito, resumidamente, a reforma do acórdão recorrido em relação à incidência de contribuições previdenciárias sobre valores pagos em forma de bolsa de estudos em curso superior aos empregados.

Bolsas de estudo de nível superior e pós-graduação

Contudo, antes de apreciarmos o mérito da matéria, entendo pertinente trazer a legislação que trata da questão, para que se identifique a correta forma de interpretá-la.

De acordo com o previsto no art. 28 da Lei n° 8.212/1991, para o segurado empregado, entende-se por salário-de-contribuição a totalidade dos rendimentos destinados a retribuir o trabalho, incluindo nesse conceito os ganhos habituais sob a forma de utilidades, nestas palavras:

Art.28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei n° 9.528, de 10/12/97)

Existem parcelas que não sofrem incidência de contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial, tais verbas estão arroladas no art. 28, § 9° da Lei n° 8.212/1991, nestas palavras, especificamente em relação a bolsas de estudo:

Art. 28 (...)

§ 9° Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei n° 9.528, de 10/12/97)

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei n° 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; (Redação dada pela Lei n° 9.711, de 20/11/98)

(g.n.)

No caso, quanto a verba BOLSA DE ESTUDOS, é necessário uma análise dos termos em que foi concedida, a fim de verificar a procedência ou não do lançamento nessa questão.

Primeiro, vejamos os fundamentos do lançamento quanto ao fato gerador ora sob análise, resumidos no Relatório Fiscal às folhas 26/30:

1. Em ação fiscal realizada na empresa acima identificada, conforme Mandado de Procedimento Fiscal - MPF número 0611000.2009.00136 de 09/04/2009, foi constatado que a mesma apresentou o documento a que se refere a Lei n° 8.212, de 24/07/1991, art. 32, inciso IV, parágrafo terceiro, acrescentados pela Lei n° 9.528, de 10/12/1997 - GFIP, com dados não

correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

(...)

...Por meio de tal exame a fiscalização constatou que a autuada pagou remunerações a segurados contribuintes individuais e a segurados empregados e não declarou tais remunerações em GFIP, conforme demonstrado por meio de planilhas anexadas a relatório fiscal acima citado e a seguir discriminadas:....f) planilha 10 denominada "FACULDADE PARA EMPREGADOS.... A planilha 10, também extraída da contabilidade - conta nº 4297, contém pagamentos totais ou parciais de despesas com faculdades para parte dos segurados empregados, na mesma a fiscalização os valores líquidos, conforme o caso, para o cálculo das remunerações, ou seja, foram deduzidos quando ocorreram, dos valores totais, os referentes aos reenbolsos de responsabilidade dos empregados. Para que esse benefícios não integre o salário-de-contribuição, é necessária a observação dos seguintes requisitos: que os valores não sejam pagos em substituição à parcela salarial; que sejam extensivos a todos os empregados e dirigentes da empresa e que digam respeito somente a despesas com educação que estejam amparadas na legislação.

(g.n.)

Embora tenha me filiado à tese da autoridade fiscal no passado, no sentido de que a educação superior não estaria abrangida no dispositivo acima transcrito, revisitando o texto da Lei de Diretrizes Básicas da Educação, Lei 9394/1996 e analisando o texto original do art. 28, § 9º da Lei n.º 8.212/1991, não vejo a impossibilidade de se interpretar a educação superior como uma forma de capacitação ou mesmo qualificação profissional.

No caso, desde que a educação proporcionada seja vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, possível a sua exclusão do conceito de salário de contribuição, desde que cumpridos os demais requisitos legais, quais sejam: extensível a todos os empregados.

Note-se que não estou com isso afastando toda e qualquer fornecimento de auxílio educação de curso superior do conceito de salário de contribuição, mas tão somente, abrindo a possibilidade de interpretação de que essa modalidade de curso esteja amparada na exclusão prevista no art. 28, §º, "t" da lei 8212/90 desde que cumprido os requisitos ali expostos, mas precisamente: "e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo;

No caso, pode o auditor promover o lançamento sobre essa rubrica, mas deve a autoridade fiscal ou identificar que o **curso superior não possuía qualquer relação com as atividades desenvolvidas na empresa**, ou tão somente, **não era extensível a todos os dirigentes e empregados**, caso entendendo ser aplicável ao presente lançamento.

Pela transcrição dos trechos do relatório fiscal, é possível vislumbrar que além de se tratar de curso superior, o benefício era concedido a apenas uma parte dos empregados, violando o requisito de que deveria alcançar todos os empregados e dirigentes; razão pela qual, deve-se dar razão à da Fazenda Nacional, dando provimento ao seu recurso especial.

Aplicação da multa - Retroatividade benigna

A solução do litígio decorre do disposto no artigo 106, inciso II, alínea “a” do CTN, a seguir transcrito:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. (grifos acrescentados)

De início, cumpre registrar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), de forma **unânime** pacificou o entendimento de que na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Assim, a multa de mora prevista no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, não é aplicável quando realizado o lançamento de ofício, conforme consta do Acórdão nº 9202-004.262 (Sessão de 23 de junho de 2016), cuja ementa transcreve-se:

AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - MULTA - APLICAÇÃO NOS LIMITES DA LEI 8.212/91 C/C LEI 11.941/08 - APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL - RETROATIVIDADE BENIGNA NATUREZA DA MULTA APLICADA.

A multa nos casos em que há lançamento de obrigação principal lavrados após a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, mesmo que referente a fatos geradores anteriores a publicação da referida lei, é de ofício.

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA - COMPARATIVO DE MULTAS - APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a

mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Se as multas por descumprimento de obrigações acessória e principal foram exigidas em procedimentos de ofício, ainda que em separado, incabível a aplicação retroativa do art. 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, eis que esta última estabeleceu, em seu art. 35-A, penalidade única combinando as duas condutas.

A legislação vigente anteriormente à Medida Provisória nº 449, de 2008, determinava, para a situação em que ocorresse (a) recolhimento insuficiente do tributo e (b) falta de declaração da verba tributável em GFIP, a constituição do crédito tributário de ofício, acrescido das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, respectivamente. Posteriormente, foi determinada, para essa mesma situação (falta de pagamento e de declaração), apenas a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que faz remissão ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Portanto, para aplicação da retroatividade benigna, resta necessário comparar (a) o somatório das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, e (b) a multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991.

A comparação de que trata o item anterior tem por fim a aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN e, caso necessário, a retificação dos valores no sistema de cobrança, a fim de que, em cada competência, o valor da multa aplicada no AIOA somado com a multa aplicada na NFLD/AIOP não exceda o percentual de 75%.

Prosseguindo na análise do tema, também é entendimento pacífico deste Colegiado que na hipótese de lançamento apenas de obrigação principal, a retroatividade benigna será aplicada se, na liquidação do acórdão, a penalidade anterior à vigência da MP 449, de 2008, ultrapassar a multa do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, correspondente aos 75% previstos no art. 44 da Lei nº 9.430/96. Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela MP 449 (convertida na Lei 11.941, de 2009), tenham sido aplicadas isoladamente - descumprimento de obrigação acessória sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal - deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, bem assim no caso de competências em que o lançamento da obrigação principal tenha sido atingida pela decadência. Neste sentido, transcreve-se excerto do voto unânime proferido no Acórdão nº 9202-004.499 (Sessão de 29 de setembro de 2016):

Até a edição da MP 449/2008, quando realizado um procedimento fiscal, em que se constatava a existência de débitos previdenciários, lavrava-se em relação ao montante da contribuição devida, notificação fiscal de lançamento de débito - NFLD. Caso constatado que, além do montante devido, descumprira o contribuinte obrigação acessória, ou seja, obrigação de fazer, como no caso de omissão em GFIP (que tem correlação direta com o fato gerador), a empresa era autuada também por descumprimento de obrigação acessória.

Nessa época os dispositivos legais aplicáveis eram multa - art. 35 para a NFLD (24%, que sofria acréscimos dependendo da fase processual do débito) e art. 32 (100% da contribuição devida em caso de omissões de fatos geradores em GFIP) para o Auto de infração de obrigação acessória.

Contudo, a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:

“Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.”

Entretanto, a MP 449, Lei 11.941/2009, também acrescentou o art. 35-A que dispõe o seguinte,

“Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.”

O inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, por sua vez, dispõe o seguinte:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata “

Com a alteração acima, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea pelo contribuinte, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a estabelecida no dispositivo acima citado, ou seja, em havendo lançamento da obrigação principal (a antiga NFLD), aplica-se multa de ofício no patamar de 75%. Essa conclusão leva-nos ao raciocínio que a natureza da multa, sempre que existe

lançamento, refere-se a multa de ofício e não a multa de mora referida no antigo art. 35 da lei 8212/91.

Contudo, mesmo que consideremos que a natureza da multa é de "multa de ofício" não podemos isoladamente aplicar 75% para as Notificações Fiscais - NFLD ou Autos de Infração de Obrigação Principal - AIOP, pois estaríamos na verdade retroagindo para agravar a penalidade aplicada.

Por outro lado, com base nas alterações legislativas não mais caberia, nos patamares anteriormente existentes, aplicação de NFLD + AIOA (Auto de Infração de Obrigação Acessória) cumulativamente, pois em existindo lançamento de ofício a multa passa a ser exclusivamente de 75%.

Tendo identificado que a natureza da multa, sempre que há lançamento, é de multa de ofício, considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106. inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

No presente caso, foi lavrado AIOA julgada, e alvo do presente recurso especial, prevaleceu o valor de multa aplicado nos moldes do art. 32-A.

No caso da ausência de informação em GFIP, conforme descrito no relatório a multa aplicada ocorreu nos termos do art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/1991 também revogado, o qual previa uma multa no valor de 100% (cem por cento) da contribuição não declarada, limitada aos limites previstos no § 4º do mesmo artigo.

Face essas considerações para efeitos da apuração da situação mais favorável, entendo que há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte:

- Norma anterior, pela soma da multa aplicada nos moldes do art. 35, inciso II com a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, observada a limitação imposta pelo § 4º do mesmo artigo, ou*
- Norma atual, pela aplicação da multa de setenta e cinco por cento sobre os valores não declarados, sem qualquer limitação, excluído o valor de multa mantido na notificação.*

Levando em consideração a legislação mais benéfica ao contribuinte, conforme dispõe o art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), o órgão responsável pela execução do acórdão deve, quando do trânsito em julgado administrativo, efetuar o cálculo da multa, em cada competência, somando o valor da multa aplicada no AI de obrigação acessória com a multa aplicada na NFLD/AIOP, que não pode exceder o percentual de 75%, previsto no art. 44, I da Lei nº 9.430/1996. Da mesma forma, no lançamento apenas de obrigação principal o valor das multa de ofício não pode exceder 75%. No AI de obrigação acessória, isoladamente, o percentual não pode exceder as penalidades previstas no art. 32A da Lei nº 8.212, de 1991.

Observe-se que, no caso de competências em que a obrigação principal tenha sido atingida pela decadência (pela antecipação do pagamento nos termos do art. 150, § 4º, do CTN), subsiste a

obrigação acessória, isoladamente, relativa às mesmas competências, não atingidas pela decadência posto que regidas pelo art. 173, I, do CTN, e que, portanto, deve ter sua penalidade limitada ao valor previsto no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.

Cumpre ressaltar que o entendimento acima está em consonância com o que dispõe a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.027 em 22/04/2010, e no mesmo diapasão do que estabelece a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, que contempla tanto os lançamentos de obrigação principal quanto de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente.

Neste passo, para os fatos geradores ocorridos até 03/12/2008, a autoridade responsável pela execução do acórdão, quando do trânsito em julgado administrativo, deverá observar a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009 - que se reporta à aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea "c", do CTN, em face das penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias nos lançamentos de obrigação principal e de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009. De fato, as disposições da referida Portaria, a seguir transcritas, estão em consonância com a jurisprudência unânime desta 2ª Turma da CSRF sobre o tema:

Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009

Art. 1º A aplicação do disposto nos arts. 35 e 35-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, às prestações de parcelamento e aos demais débitos não pagos até 3 de dezembro de 2008, inscritos ou não em Dívida Ativa, cobrados por meio de processo ainda não definitivamente julgado, observará o disposto nesta Portaria.

Art. 2º No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

§ 1º Caso não haja pagamento ou parcelamento do débito, a análise do valor das multas referidas no caput será realizada no momento do ajuizamento da execução fiscal pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

§ 2º A análise a que se refere o caput dar-se-á por competência.

§ 3º A aplicação da penalidade mais benéfica na forma deste artigo dar-se-á:

I - mediante requerimento do sujeito passivo, dirigido à autoridade administrativa competente, informando e comprovando que se subsume à mencionada hipótese; ou

II - de ofício, quando verificada pela autoridade administrativa a possibilidade de aplicação.

§ 4º Se o processo encontrar-se em trâmite no contencioso administrativo de primeira instância, a autoridade julgadora fará constar de sua decisão que a análise do valor das multas

para verificação e aplicação daquela que for mais benéfica, se cabível, será realizada no momento do pagamento ou do parcelamento.

Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 2º A comparação na forma do caput deverá ser efetuada em relação aos processos conexos, devendo ser considerados, inclusive, os débitos pagos, os parcelados, os não-impugnados, os inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008.

Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, sobre as contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, deverá ser comparado com o valor das multa de ofício previsto no art. 35-A daquela Lei, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009, e, caso resulte mais benéfico ao sujeito passivo, será reduzido àquele patamar.

Art. 5º Na hipótese de ter havido lançamento de ofício relativo a contribuições declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), a multa aplicada limitar-se-á àquela prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

Em face ao exposto, dou provimento ao recurso, quanto à essa questão, para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009.

Note-se que todo esse entendimento foi acatado pelo CARF ao editar a súmula nº 119, não havendo mais o que se discutir a respeito, senão vejamos o texto da súmula:

Súmula CARF nº 119

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de

declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Por fim, destaca-se que, independente do lançamento fiscal analisado referir-se a Auto de Infração de Obrigação Principal (AIOP) e Acessória (AIOA), este último consubstanciado na omissão de fatos geradores em GFIP, lançados em conjunto, ou seja formalizados em um mesmo processo, ou em processos separados, a aplicação da legislação não sofrerá qualquer alteração, posto que a Portaria PGFN/RFB nº 14/2009 contempla todas as possibilidades, já que a tese ali adotada tem por base a natureza das multas.

Conclusão

Face o exposto, voto no sentido de CONHECER do recurso ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL, para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, para restabelecer a multa no que tange às contribuições incidentes sobre os valores de bolsas de estudos de cursos superiores por não serem extensivas a todos os empregados e dirigentes, bem como, para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a súmula CARF nº 119.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira

Voto Vencedor

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho - Redator.

De início, ressalva-se que minha divergência em relação ao voto da Ilustre Relatora restringe-se ao alcance da isenção em relação ao plano educacional oferecido pela empresa e seus reflexos na multa por falta de informações de fatos geradores de contribuições sociais em GFIP. A respeito da aplicação da retroatividade benigna, acompanho integralmente o juízo veiculado no voto vencido.

Por outro lado, importa esclarecer que meu entendimento acerca da incidência de contribuições previdenciárias sobre valores relativos a planos educacionais coincide com o esposado no voto da i. Relatora. Contudo, analisando-se as especificidades do caso concreto, a minha compreensão com relação a essa matéria é de que autuação fiscal pautou-se tão-somente na hipótese de a isenção prevista na legislação previdenciária não alcançar planos que visem a educação superior nas modalidades de graduação e pós-graduação.

Acrescente-se que nesta mesma sessão foram julgados os recursos especiais relativos aos processos de obrigações principais (Processo nº 10976.000684/2009-12 e nº 10976.000677/2009-11), tendo este Colegiado decidido por afastar a incidência de

contribuições sobre os valores relativos ao plano educacional custeado pelo sujeito passivo, conforme ementa comum a ambos os julgados, reproduzida a seguir:

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO EDUCAÇÃO. EMPREGADOS E DIRIGENTES. CURSOS DE NÍVEL SUPERIOR. ISENÇÃO. POSSIBILIDADE.

A qualificação e capacitação profissional não se restringem a cursos oferecidos em nível de educação básica, podendo estender-se a cursos em nível de graduação ou pós-graduação.

De acordo com o entendimento consolidado neste Colegiado, em se tratando de Auto de Infração por descumprimento da obrigação de não registrar fatos geradores de contribuições previdenciárias em GFIP, em decorrência de lançamento de tributos considerados devidos pelo Fisco, o resultado do julgamento da penalidade por descumprimento da obrigação acessória deve acompanhar o desfecho do processo administrativo pertinente à(s) autuação(ões) conectada(s) às obrigações principais

Dessarte, como restaram afastados os lançamentos das obrigações principais, na parte relacionada ao plano educacional, entendo pela manutenção da decisão recorrida, que excluiu da base cálculo da multa os valores relacionados a referido plano.

Conclusão

Em virtude disso, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe parcial provimento para aplicação da Súmula CARF nº 119.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho.